



Expediente 35/17. Pago del ICIO y otros gastos.

Clasificación del Informe: 5.2. Precio del contrato. 11. Pliegos de cláusulas administrativas y pliegos de prescripciones técnicas. 11.2. Pliegos de cláusulas administrativas particulares. 12. Expediente de contratación. Trámites. 12.3. Cuestiones relativas a la duración de los contratos, plazos, prórrogas e impuestos. 16. Cuestiones relativas a las proposiciones de las empresas. 16.7. Otras cuestiones. 21.7. Régimen de pagos. Certificaciones de obras y abonos a cuenta. Relaciones valoradas.

ANTECEDENTES

El Interventor General de la Seguridad Social ha dirigido consulta a esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado con el siguiente tenor:

“Recientemente se han planteado a esta Intervención General de la Seguridad Social, por parte de distintas Intervenciones delegadas, algunas cuestiones en relación con la licencia de obras y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO), y concretamente, en relación con quién debe soportar finalmente el gasto derivado de dicha licencia y del mencionado impuesto. Asimismo, se han planteado dudas en relación con la legalización de las instalaciones en los contratos administrativos de obras.

De acuerdo con ello, y al amparo del artículo 324 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, y del artículo 17 del Real Decreto 390/1991, de 18 de enero, de régimen orgánico y funcional de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, se solicita el parecer de esa junta Consultiva de Contratación Administrativa sobre las siguientes cuestiones:

Primera.- El ICIO es un tributo indirecto cuyo hecho imponible, según lo previsto en el artículo 100.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) está constituido por la realización dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o



urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

Por su parte, la base imponible, en virtud de lo preceptuado por el artículo 102.1 del mencionado texto refundido, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación, u obra, y se entiende por tal, a estos efectos el de ejecución material de aquélla, del que no forman parte el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista, ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

Finalmente, según lo estipulado en el artículo 101 de citado texto refundido, el sujeto pasivo de este impuesto, a título de contribuyente, es el dueño de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. No obstante, en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o prestaciones o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras, señalando expresamente dicho precepto que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

En este sentido, el artículo 36 de la 58/2003, de 17 de diciembre, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone:

"1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.



3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa".

Por lo que respecta a la licencia de obras, en virtud de lo establecido en los artículos 133.2 y 142 de la Constitución y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 a 19 del TRLRHL, las Administraciones Locales están habilitadas legalmente para aprobar las Ordenanzas fiscales reguladoras de sus propios tributos.

En concreto, a tenor de lo establecido en el artículo 20.1 del TRLRHL, las Entidades locales, podrán establecer tasas por la prestación de servicios públicos o por la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos y, en particular, añade su párrafo 4, apartado h) por el otorgamiento de las licencias urbanísticas.

En el caso concreto de Madrid, y simplemente utilizada a título de ejemplo, la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prestación de servicios urbanísticos dispone lo siguiente:

"Artículo 2.1. Constituye el hecho imponible de la presente tasa la realización de la actividad municipal, técnica o administrativa que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, necesaria para la prestación de los siguientes servicios urbanísticos:
(...) e) Tramitación de licencias urbanísticas"

Por su parte, el artículo 3 de la mencionada Ordenanza fiscal establece lo siguiente:

"Artículo 3.1. Son sujetos pasivos de la tasa en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que soliciten, provoquen o en cuyo interés redunden las prestaciones a que se refiere la presente ordenanza.



2. Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente, en las tasas establecidas por la tramitación de licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de obras".

Por lo que respecta a la normativa contractual, el artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, dispone lo siguiente:

"Se denominará presupuesto de ejecución material el resultado obtenido por la suma de los productos del número de cada unidad de obra por su precio unitario y de las partidas alzadas.

El presupuesto base de licitación se obtendrá incrementando el de ejecución material en los siguientes conceptos:

1. Gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato, cifrados en los siguientes porcentajes aplicados sobre presupuesto de ejecución material:

a) Del 13 al 17 por 100, a fijar por cada Departamento ministerial, a la vista de las circunstancias concurrentes, en concepto de gastos generales de la empresa, gastos financieros, cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato. Se excluirán asimismo los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas.

b) El 6 por 100 en concepto de beneficio industrial del contratista (...)"

De acuerdo con lo establecido en el artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, el presupuesto de licitación se calcula incrementando el presupuesto de ejecución material con el concepto de gastos generales de estructura. Estos gastos generales de estructura, a su vez, se fijan en un porcentaje que puede oscilar entre el 13 y el 17% por lo que respecta a los gastos generales de la empresa y en un 6 % en lo relativo al beneficio industrial.



De lo establecido en dicho precepto, parece que los gastos generales de la empresa se configuran por tanto como un coste complementario de la obra que tiene que soportar la empresa contratista: costos financieros, cargas fiscales, con exclusión del IVA, tasas legalmente establecidas de la Administración, que incidan sobre el coste de las obras y otros derivados de las obligaciones del contrato.

Asimismo, el pliego de cláusulas administrativas generales para la contratación de obras del Estado, aprobado por Decreto 3854/1970, de 31 de diciembre establece en la cláusula 13 que el contratista estará obligado a satisfacer las tasas por prestación de los trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de las obras y cualesquiera otros que resulten de aplicación según las disposiciones vigentes, en la forma y cuantía que éstas señalen.

Parece, por tanto, que el presupuesto de licitación de las obras ya prevé cubrir los gastos generales que la empresa contratista tiene que soportar en relación con el contrato que se adjudicará. Dentro de estos gastos que se mencionan expresamente en el artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, están incluidos precisamente "las tasas de la Administración legalmente establecidas y las cargas fiscales", planteándose en consecuencia, si en dicho apartado han de incluirse la tasa por licencia de obras y el ICIO.

En este sentido, los distintos pliegos de cláusulas administrativas particulares que rigen la ejecución de los contratos de obras celebrados por los órganos de contratación recogen cláusulas de diversa índole sobre esta materia.

Así, en el PCAP de la Comunidad de Madrid se utiliza la siguiente cláusula tipo en contrato de obras en 2017 (Exp. A/OBR-001100/2017):

"Cláusula 33. Obligaciones, gastos e impuestos exigibles al contratista.

Son de cuenta del contratista los gastos e impuestos, anuncios, ya sea en Boletines, Diarios Oficiales, o en cualquier medio de comunicación, los de formalización del contrato en el supuesto de elevación a escritura pública, así como de cuantas licencias, autorizaciones y permisos procedan, en especial la tasa por prestación de servicios urbanísticos, por el concepto de licencia de obras y otros, además de cuantos visados sean preceptivos para la entrega debidamente legalizada de las instalaciones. Asimismo, vendrá obligado a satisfacer



todos los gastos que la empresa deba realizar para el cumplimiento del contrato, como son los generales, financieros, de seguros, transportes y desplazamientos, materiales, instalaciones, honorarios del personal a su cargo, de comprobación y ensayo, tasas y toda clase de tributos, en especial el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras si este fuera exigible, el IVA y cualesquiera otros que pudieran derivarse de la ejecución del contrato durante la vigencia del mismo”.

Otro ejemplo, es el expediente N° 300/2017/01046 Ayuntamiento de Madrid, cuyos PCAP contienen la cláusula 32 del siguiente tenor:

“El contrato se ejecutará con sujeción a las cláusulas del mismo y de acuerdo con las instrucciones que para su interpretación diera al contratista la Administración.

Son de cuenta del contratista los gastos e impuestos, anuncios, ya sea en Boletines, Diarios Oficiales, o en cualquier medio de comunicación, los de formalización del contrato en el supuesto de elevación a escritura pública, así como de cuantas licencias, autorizaciones y permisos procedan, en especial la tasa por prestación de servicios urbanísticos, por el concepto de licencia de obras y otros, además de cuantos visados sean preceptivos para la entrega debidamente legalizada de las instalaciones. Asimismo, vendrá obligado a satisfacer todos los gastos que la empresa deba realizar para el cumplimiento del contrato, como son los generales, financieros, de seguros, transportes y desplazamientos, materiales, instalaciones, honorarios del personal a su cargo, de comprobación y ensayo, tasas y toda clase de tributos, en especial el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras si este fuera exigible, el IVA y cualesquiera otros que pudieran derivarse de la ejecución del contrato durante la vigencia del mismo”.

Igualmente, en un PCAP de la Dirección General de la Guardia Civil del año 2014, la cláusula 15 está redactada en los siguientes términos:

“153 TRIBUTOS, TASAS Y FIANZAS

El adjudicatario se obliga a satisfacer las cantidades que se devenguen en concepto de licencia de obras, impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y cualquier otro tributo de similares características establecido por el Estado, las Comunidades Autónomas o la



Administración local incluyendo costes de otorgamiento de avales, fianzas u otras medidas de garantía que se exijan vinculadas a esas actuaciones administrativas.”

Sin embargo, en los pliegos de cláusulas administrativas particulares de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, figuran cláusulas del siguiente tenor:

“No serán a cargo del adjudicatario los gastos relativos a la tasa por la expedición de la licencia municipal de obras y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras u otros tributos que puedan sustituirlos.”

"Serán de cuenta exclusiva del adjudicatario el importe de todos los gastos e impuestos, arbitrios, tasas y cualquier otro tributo estatal, municipal o de Comunidad Autónoma, excepto el importe de la licencia de obras y del Impuestos de Construcciones, Instalaciones y Obras y la Tasa por prestación de servicios urbanísticos, que se deriven o tengan su causa en el contrato de ejecución de obras a que se refiere el presente Pliego."

El Consejo de Estado se ha pronunciado sobre esta cuestión en diversos informes:

En este sentido, el informe 51.233 del Consejo de Estado, de 12 de diciembre de 1.987 sostiene lo siguiente:

"(...) que puede decirse que el contratista ya ha visto cubierta por la Administración contratante la cantidad correspondiente a la licencia de obras al quedar fijado el porcentaje previsto en el artículo 68, apartado a), del Reglamento General de Contratación, de aumento sobre el presupuesto en concepto de gastos generales de la empresa, gastos financieros, cargas fiscales (IVA excluido), tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato; porcentaje que -insiste el dictamen- incluye, entre otros gastos, las tasas de la Administración legalmente establecidas."

Asimismo, en su dictamen 4527/1998, el Consejo de Estado señala lo siguiente:

“Los pronunciamientos de las Salas de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo coinciden en afirmar la obligación del contratista.



La de 16 de mayo de 1997 de la Sala 3ª, al aceptar los fundamentos de derecho de la Sentencia apelada, recuerda el artículo 203.5 del Texto de 18 de abril de 1986 y para tiempo posterior el artículo 23.2.b) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre; y los artículos 30 y 32 de la Ley General Tributaria según los que el sustituto del contribuyente está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria y entre ellas el pago de la liquidación. En apoyo de la legalidad del artículo 10.5 del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, que ya consideró a los contratistas sustitutos de los contribuyentes en las tasas por licencias urbanísticas, invoca una reiterada doctrina jurisprudencial que detalla la Sentencia de 16 de septiembre de 1996, de la propia Sala 3ª, que resalta la posición como sustituto del contribuyente del contratista, en la relación jurídica tributaria, que es lo realmente trascendente, cualquiera que fuera el resultado de la interpretación de las cláusulas del Pliego de Condiciones Económico-administrativas que sirvieron de bases para la contratación, ya que sus efectos no trascienden la esfera de las relaciones entre las partes contratantes puesto que, frente a la Administración, el sustituto del contribuyente asume la obligación del pago de la deuda tributaria.”

En esta misma idea, insiste -si bien desde otro aspecto- el citado dictamen 51.233, advirtiendo que "en modo alguno es admisible una solución contraria argumentando que en el pliego de cláusulas administrativas particulares no se preveía expresamente que el contratista tuviera que pagar la licencia de obras, pues no cabe desconocer que dicha previsión es innecesaria cuando es la propia Ley la que establece quién es el obligado a realizar el efectivo ingreso de una tasa".

“... La Sentencia de 10 de mayo de 1985 de la entonces Sala 4ª del Tribunal Supremo, en relación con una cláusula administrativa que, al referirse a los Impuestos señala que el pago de los que se "deriven del contrato" serán de cuenta del contratista, entendió que las tasas de licencia de obras eran a cargo de la empresa, porque se derivan del contrato y son gastos inherentes al mismo, siendo indiferente que se devenguen y exijan antes de la iniciación de las obras proyectadas y por lo tanto están incluidas en la obligación de abono impuesta en la cláusula. Tema similar aborda la Sentencia de 18 de marzo de 1993, de la Sala 3ª (del Tribunal Supremo), aunque esta última haga entrar en juego el concepto de sustituto del contribuyente.



Por mandato legal y por condición aceptada, el contratista debe abonar la tasa municipal de licencia de obras.”

Por último, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña en Informe 7/2003, de 18 de julio, concluye lo siguiente:

“...el pago de la tasa municipal para la solicitud de la licencia urbanística de obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras lo debe soportar la empresa contratista, de acuerdo con lo que establece el artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.”

*En virtud de lo expuesto en los párrafos precedentes, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, en el que parece establecerse que la tasa por la expedición de la licencia municipal de obras y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras forman parte del presupuesto de ejecución material, cabe plantear **si una cláusula que excluye al contratista del pago de la citada tasa e ICIO es ajustada al artículo 131 citado y, en caso de serlo, si cabría solicitar al contratista su reintegro, si previamente se ha pagado por la Administración.***

Segunda.- En segundo lugar, y en consonancia con lo expuesto en los párrafos precedentes, existen ciertas dudas, asimismo, en relación con la legalización de las instalaciones en los contratos administrativos de obras.

Así, esta Intervención General ha constatado que en los proyectos de ejecución material que rigen determinados contratos de obras es frecuente encontrar partidas del siguiente tenor:

"07.32 ud proyecto de legalización fontanería.

Proyecto de legalización de la instalación de fontanería, para su presentación a la Consejería de Industria de la Comunidad Autónoma correspondiente. El proyecto incluirá la justificación de la totalidad de la instalación, tanto la parte existente como la nueva y se completará con un certificado final de la Dirección de obra, Importe: 2.383,16 euros.



07.33 ud tramitaciones y gestiones fontanería.

Tramitaciones y gestiones ante los organismos competentes, con la presentación de proyecto para la legalización de la instalación, incluyendo tasas de industria y gastos de Entidades colaboradoras, certificado de instalador autorizado. Importe: 1.889,50 euros".

Asimismo, existen partidas similares a las transcritas en el párrafo en relación con la legalización de la climatización y del sistema de protección de incendios. En relación con este extremo, esa Junta Consultiva de Contratación Administrativa, en su informe 50/08, de 2 de diciembre de 2008, sobre la determinación de cuáles son los conceptos particulares que deben considerarse incluidos en los genéricos "gastos generales" y "beneficio industrial", ha manifestado lo siguiente:

"Con respecto de los gastos generales de estructura el Reglamento establece que lo compondrán de una parte:

Los gastos generales de empresa.

Los gastos financieros, las cargas fiscales (salvo el Impuesto sobre el Valor Añadido), las tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato.

El beneficio industrial que se fija en el 6% del presupuesto de ejecución material.

De lo anterior se deduce que por gastos generales de estructura, tal como los conceptúa el Reglamento en su artículo 131, debe entenderse aquéllos que no tienen la consideración de coste (directo o indirecto) del servicio, por cuanto no dependen directamente de la prestación de éste, siendo costes derivados de la actividad general de la empresa contratista. Ello explica que junto a los gastos generales de estructura, pero separadamente de ellos, se remuneren los costes que inciden sobre la propia prestación objeto del contrato y demás derivados de las obligaciones de éste, es decir los mencionados en el apartado b) del párrafo anterior.

CONCLUSIÓN



Los gastos generales de estructura que, de conformidad con el artículo 131 del Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, deban tenerse en cuenta a la hora de determinar el precio del contrato, deducidos de los conceptos que integran el presupuesto base de licitación, son aquéllos que no guardan una relación directa con la ejecución de contrato ni con las obligaciones derivadas del mismo. En consecuencia, tales gastos están incluidos en el porcentaje previsto en el artículo 131 antes citado y no pueden ser contemplados en la revisión de las partidas unitarias que componen el precio de éste, tal como es el caso de las tarifas cobradas por el suministro de agua."

*No obstante, a efectos de una mayor seguridad jurídica se plantea la cuestión sobre **si la legalización de las instalaciones forma o no parte del concepto de gastos generales de estructura a que hace referencia el artículo 131 del RD 1098/2001, de 12 de octubre, y si la tasa de industria que ha de abonarse tendría cabida en el apartado relativo a "tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato", a que hace referencia el citado precepto reglamentario.***

CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. La consulta objeto del presente informe cuestiona, en primer lugar, si una cláusula que excluye al contratista del pago de la tasa por la expedición de la licencia municipal de obras y del pago del ICIO es ajustada a derecho y, en caso de serlo, si cabría solicitar al contratista su reintegro, si previamente se ha pagado por la Administración.

Una cuestión similar fue tratada por esta Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado en el Informe 8/2018, de 10 de octubre que, por su íntima conexión con la cuestión tratada, reproducimos *in extenso* a continuación.

"2. Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones cabe señalar, en primer lugar, que la determinación del régimen jurídico de los gastos ocasionados por la expedición de las licencias de obras y de otros tributos anejos a la realización de obras por una entidad pública como sería el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es una cuestión compleja



en la cual confluyen la legislación urbanística, la de régimen local, la legislación sectorial de determinadas obras públicas y la normativa tributaria (en particular, los artículos 100 a 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). No corresponde a esta Junta Consultiva determinar a quién corresponde la obligación de pago de los tributos mencionados en aplicación de un conjunto de normas que es ajeno a la contratación pública. En cualquier caso, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales deja claro en su artículo 101 que el sujeto pasivo de este impuesto es la persona física o jurídica que sería dueño de la construcción, instalación u obra, sería propietario del inmueble sobre el que se realice aquella. A estos efectos se considera dueño de la obra quien soporta los gastos o el coste que comporte su realización.

Teniendo en cuenta esta regla parece claro que en una obra realizada por una administración pública a través de un contrato el dueño de la obra es precisamente esa administración pública. Esto no excluye que la propia ley prevea en el apartado segundo del artículo 101 que cuando la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes solicitan las correspondientes licencias o presente las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realizan las construcciones, instalaciones a u obras.

Dicho lo anterior, resulta de la normativa tributaria local que el contribuyente del impuesto es la administración pública que realiza un contrato público de obras, pero que el pago del tributo se puede verificar a través de quien ejecuta materialmente la obra, que en el caso de los contratos públicos es el contratista. Por esta razón lo que corresponde a esta Junta es determinar si, resultando exigibles los citados gastos y tributos en una obra sujeta a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, cabría incluir una cláusula que establezca la obligación de pago del contratista de acuerdo con la normativa de contratos del sector público.

Para ello hay que acudir al artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (RGLCAP), que establece que el presupuesto base de licitación del contrato de obras se obtendrá incrementando el de ejecución material en un porcentaje de entre el 13 y el 17 % en concepto de gastos generales de la empresa y en un 6% en concepto de beneficio industrial.



Describe el meritado precepto los gastos generales de estructura que inciden sobre el contrato incluyendo en ellos:

“los gastos financieros, cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato. Se excluirán asimismo los impuestos que graven la renta de las personas físicas o jurídicas.”

Es importante recordar que ni la Ley 30/2007, de 30 de Octubre, de Contratos del Sector Público, ni el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, detallaron el concepto y contenido del presupuesto de licitación, por lo que el citado artículo se ha considerado vigente y se ha valorado como referencia interpretativa para contratos distintos al de obras en ausencia de una regulación legal expresa, y en tal sentido se ha pronunciado esta Junta Consultiva en sus informes 26/2008, de 2 de diciembre, 43/2008, de 28 de julio y 50/2008, de 2 de diciembre.

Además, esta regulación coincide con la que contenía en su última redacción el artículo 68 del derogado Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Contratación del Estado y con lo dispuesto en el pliego de cláusulas administrativas generales para la contratación de obras del Estado, aprobado por Decreto 3854/1970, de 31 de diciembre, cuya cláusula 13 establece que el contratista estará obligado a satisfacer las tasas por prestación de los trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de las obras y cualesquiera otros que resulten de aplicación según las disposiciones vigentes, en la forma y cuantía que estas señalen.

Al amparo de todos estos preceptos, se han incluido con frecuencia en pliegos de contratos de obras cláusulas que establecen la obligación del contratista de asumir los gastos causados por la expedición de licencias municipales de obras y los derivados de los tributos aplicables, entre ellas el impuesto de construcciones, instalaciones y obras. En la medida en que los pliegos de la contratación constituyen, según reiterada jurisprudencia, la ley del contrato, a la vista de estas cláusulas la jurisprudencia ha confirmado la procedencia de la obligación del contratista al respecto del pago del tributo. Cabe citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1987, de 31 de mayo de 1994, y de 2 de febrero de 1998.



Como desde un punto de vista fiscal, en coherencia con estos planteamientos, la norma reguladora de las haciendas locales prevé que el contratista tenga la condición de sustituto del contribuyente en las tasas establecidas para el otorgamiento de licencias urbanísticas (artículo 23.2.b)) y en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (artículo 101.2) y en la medida en que las cargas fiscales y las tasas deben ser incluidas en el presupuesto base de licitación, es decir, se van a abonar al contratista que resulte encargado de la ejecución del contrato, es adecuado que sea éste, en su condición de sustituto del contribuyente, el que asuma los gastos cuya devolución ya obtiene mediante la ejecución del contrato.

4. Teniendo en consideración todos estos argumentos y antecedentes es ya factible responder a la cuestión a la vista de la nueva regulación contenida en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. Esta contempla con un mayor grado de detalle en sus artículos 100 a 102 los conceptos de presupuesto, valor estimado y precio, y la metodología para su determinación. En ellos se alude como integrante de los mismo a diferentes conceptos: “costes tanto directos como indirectos y otros eventuales gastos” en el artículo 100, e incluso una referencia expresa a los gastos generales en el artículo 101, que prevé incluir en el valor estimado los “costes que se deriven de la ejecución material de los servicios, los gastos generales de estructura y el beneficio industrial.”

En el caso del presupuesto de licitación y como ya ha tenido ocasión de señalar esta Junta Consultiva en el informe 28/16, lo que cabe concluir es que bajo estas denominaciones lo que persigue el legislador en el artículo 100 es que el presupuesto base de licitación recoja todos los costes y gastos que influyan en la realización de la prestación o prestaciones que constituyen el objeto del contrato, evitando preterir algunos de estos costes en beneficio de alguna de las partes. En su virtud, sería conforme con la nueva Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, la previsión del artículo 131 del RGLCAP de que formen parte del presupuesto de licitación del contrato de obras los gastos relativos a las tasas e impuestos que inciden en el coste de las obras.

Ahora bien, el hecho de que en el cálculo del presupuesto base de licitación se prevea la posibilidad de que se añada al presupuesto de ejecución material un porcentaje en razón a diversos conceptos, entre los que se incluyen el importe de los impuestos y las tasas a abonar por la ejecución de la obra, no implica el nacimiento de una obligación tributaria del



contratista a título de contribuyente. De la legislación tributaria expuesta que atribuye la condición de sustituto del contribuyente al contratista de obras tan sólo cabe deducir que éste último está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) pero ello no condiciona las relaciones jurídicas existentes entre el contratante y el contratista, por lo que su repercusión se fija en términos potestativos.

De este modo, son los pliegos los que deberán determinar quién asume los gastos relacionados con la ejecución de las obras, por lo que en coherencia con lo expuesto, y como resulta una práctica común en los contratos de obras, resulta procedente incluir una cláusula que determine claramente que el contratista asume la obligación del pago de los gastos relativos a la tasa de la licencia municipal de obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y otros tributos que puedan sustituirlos, cuando sean exigibles de conformidad con la normativa vigente. De no incluirse la citada cláusula procedería restar el importe de los tributos satisfechos de la cantidad que finalmente se pague al contratista de obras pues, de lo contrario, se produciría una duplicidad en el pago por estos conceptos que se habrían incluido dentro del presupuesto base de licitación y por los que, una vez deducida la pertinente baja realizada en la proposición del licitador, el contratista obtendría una retribución completa.”

La anterior cita responde a las dos cuestiones planteadas, tanto en lo que se refiere a la posibilidad de exigir en los pliegos que sea el contratista el que pague estos tributos como en lo que atañe al supuesto de que se hayan pagado por la entidad contratante.

2. La segunda cuestión planteada en la consulta se refiere a si la legalización de las instalaciones forma o no parte del concepto de gastos generales de estructura a que hace referencia el artículo 131 del RD 1098/2001, de 12 de octubre, y si la tasa de industria que ha de abonarse tendría cabida en el apartado relativo a “tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras y demás derivados de las obligaciones del contrato”, a que hace referencia el citado precepto reglamentario.

La consulta es bastante poco precisa en la definición de los conceptos sobre los que nos pregunta. La denominada legalización de instalaciones parece hacer referencia a la necesaria comprobación de que las instalaciones preexistentes cumplen con las condiciones



legalmente exigidas para ser operativas. Esto se suele verificar a través de un proyecto y de una comprobación por parte de los organismos competentes.

Por lo que se refiere a las tasas de industria, con ello parece referirse la consulta a aquellas que se exigen por las entidades públicas competentes para realizar actividades específicas propias de su sector. Son enormemente variadas en las distintas Administraciones Públicas, especialmente en las autonómicas.

Las menciones que realiza el artículo 131 del RLCAP como gastos de estructura, recordémoslas, son las siguientes:

1. Los gastos financieros.
2. Cargas fiscales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido.
3. Tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras.
4. Demás derivados de las obligaciones del contrato.

Los gastos de legalización parece que influyen de manera directa en la posibilidad de utilización efectiva de la obra realizada, siendo claro que este es el objetivo primordial de la contratación de obras por una entidad pública. Por tanto, si estos gastos han de realizarse, deben estar previstos en el pliego rector del contrato como parte de su objeto. En todo caso, de no ser así, se incluirían sin dificultad en el concepto mencionado en el apartado 4º de la anterior enumeración que alude a los demás gastos derivados de las obligaciones del contrato. Si la principal de estas obligaciones es la utilidad de la obra, no cabe duda de que los gastos necesarios para cumplir esta condición son gastos de estructura.

Por lo que hace a las tasas de industria, es patente que se pueden incluir sin mayor dificultad en el concepto de tasas de la Administración legalmente establecidas, que inciden sobre el costo de las obras.

En mérito a las anteriores consideraciones jurídicas la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado alcanza las siguientes



CONCLUSIONES

- Resulta procedente incluir una cláusula que determine claramente que el contratista asume la obligación del pago de los gastos relativos a la tasa de la licencia municipal de obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y otros tributos que puedan sustituirlos, cuando sean exigibles de conformidad con la normativa vigente.
- En caso de no incluirse la citada cláusula procedería restar el importe de los tributos satisfechos de la cantidad que finalmente se pague al contratista.
- Procede la inclusión de las actividades de legalización de instalaciones preexistentes y de la tasa de industria en el concepto de gastos generales de la empresa conforme al artículo 131 del Reglamento de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.